

Audience publique du 13 mars 2006

Recours formé par
la **société anonyme B.**, Luxembourg
contre
un bulletin d'établissement de la fortune d'exploitation émis
par le **bureau d'imposition Sociétés 2**
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 19691 du rôle, déposée le 19 avril 2005 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme B., établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation d'un bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1.1.2000, émis à son égard le 5 mai 2004 par le bureau d'imposition Sociétés 2;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 19 septembre 2005;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 18 octobre 2005 par Maître Jean-Pierre WINANDY pour compte de la société B. S.A.;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin entrepris;

Ouï le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Marieke KERNET, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, en sa plaidoirie.

Dès sa constitution par acte notarié reçu le 12 janvier 1990, la société anonyme B. HOLDING adopta le régime fiscal d'une société anonyme holding et fut partant exonérée de l'impôt sur la fortune depuis cette date.

Lors d'une assemblée générale extraordinaire du 14 décembre 1999, les actionnaires de la société B. HOLDING S.A. décidèrent « *d'abandonner, avec effet au 1^{er} janvier 2000, le régime fiscal sur les sociétés de participation financières régies par la loi du 31 juillet 1929* », d'adopter un nouvel objet social et de changer la dénomination sociale de la société en « B. S.A. ».

Alors que la société B. avait soumis le 1^{er} février 2002 sa déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal de l'année 2000, le bureau d'imposition sociétés 2 de la section sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit le 5 mai 2004 à l'égard de la société B. un bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2000 lui imputant une fortune nette de 504.310.000,00 LUF. Par bulletin de l'impôt sur la fortune du même jour, ledit bureau fixa l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2000 redû par la société B. en considération de sa prédite fortune nette à 2.521.500 LUF.

Sa réclamation du 2 août 2004 à l'encontre de ce bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2000 étant restée sans réponse de la part du directeur de l'administration des Contributions directes, la société B. a fait introduire, par requête déposée le 19 avril 2005, un recours contentieux tendant à la réformation de ce bulletin d'établissement.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin d'établissement en l'absence d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ce même bulletin. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation, lequel est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, la société demanderesse expose qu'en la qualifiant de redevable de l'impôt sur la fortune sur base de sa valeur unitaire telle que définie à la clôture de l'exercice 1999, le bureau d'imposition l'aurait exclue du bénéfice de l'exonération de cet impôt déjà au titre de l'exercice 1999. Elle se prévaut du paragraphe 23 de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens et valeurs, communément désignée « *Bewertungsgesetz* », en abrégé « *BewG* », qui prévoirait une assiette spéciale si une cause d'exonération d'une unité existante disparaît et la fixation spéciale de la valeur unitaire au début de l'année civile suivant la survenance de l'événement. Dans la mesure où en l'espèce la transformation de la société B. HOLDING en société pleinement imposable aurait eu lieu le 1^{er} janvier 2000, la date-clé pour la fixation spéciale de la valeur unitaire suite à cet événement survenu au cours de l'année 2000 pourrait être seulement le 1^{er} janvier de l'année suivant la survenance de l'événement, à savoir le 1^{er} janvier 2001. La société demanderesse soutient également que l'émission du bulletin d'établissement litigieux serait contraire à l'objectif du législateur de calculer l'impôt sur la base du bilan du premier exercice fiscal

d'existence de l'unité économique en tant que contribuable, étant donné que ledit bulletin se fonderait sur le bilan de l'exercice 1999 pour retenir la date-clé du 1^{er} janvier 2000 et non pas sur celui de l'année 2000 pour retenir la date-clé du 1^{er} janvier 2001.

Le délégué du gouvernement rétorque que la société demanderesse serait devenue imposable après le 31 décembre 1999 mais avant les premières heures du 1^{er} janvier 2000 et qu'il paraîtrait défendable d'interpréter le paragraphe 23 BewG en ce sens que dans un tel cas l'année 2000 est l'année civile qui suit l'événement. Il ajoute que l'argument en faveur d'une fixation de la fortune d'exploitation sur base du bilan du premier exercice de la société pleinement imposable se heurterait aux termes formels du paragraphe 63 BewG.

La société demanderesse fait répliquer que l'interprétation du paragraphe 23 BewG suggérée par le délégué du gouvernement donnerait lieu à un problème en ce sens qu'il n'y aurait qu'un instant de raison entre la fin de l'année 1999 et le début de l'année 2000, de manière que tout ce qui ne s'est pas déroulé au cours de l'année 1999 s'est nécessairement passé durant l'année 2000 et qu'une application correcte du paragraphe 23 BewG conduirait à considérer que le 1^{er} janvier 2001 est en l'espèce le début de l'année civile qui suit l'événement. Elle ajoute que la décision de l'assemblée générale des actionnaires du 14 décembre 1999 ne saurait être interprétée comme ayant abandonné le régime de la société holding dès avant les premières heures de l'année 2000 sans aller « à l'encontre de la décision souveraine de l'assemblée des actionnaires ». Quant au paragraphe 63 BewG, la société demanderesse estime qu'ensemble avec les paragraphe 23 (2) BewG, cette disposition devrait avoir pour effet que la valeur unitaire de la société soit déterminée sur base des comptes finaux clôturés au 31 décembre 2000 et que la fixation de cette valeur unitaire intervienne à la date-clé du 1^{er} janvier 2001.

Il est constant que l'abandon du régime fiscal sur les sociétés anonymes holding et l'adoption de l'objet social commercial général des sociétés de participations financières s'analyse en la suppression d'une cause d'exonération de l'impôt dans le chef d'une société existante, telle que visée par le paragraphe 23 (1) n° 2 BewG, de manière qu'une fixation spéciale de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation pour les besoins de l'impôt sur la fortune, auquel la société demanderesse devenait assujetti suite à l'abandon du régime des sociétés anonymes holding, était à effectuer.

En ce qui concerne la date à laquelle la consistance de la fortune d'exploitation est à prendre en compte, le paragraphe 23 (2) BewG dispose comme suit:

« Der Nachfeststellung werden die Verhältnisse zugrunde gelegt, die auf den Beginn des Kalenderjahrs ermittelt worden sind, das dem maßgebenden Ereignis folgt (Nachfeststellungszeitpunkt). Endet in den Fällen des Absatzes 1 Ziffer 2 die Steuerbefreiung aus dem Grund, weil die Befreiung für eine bestimmte Frist galt und diese Frist abgelaufen ist, so ist abweichend von Satz 1 Nachfeststellungszeitpunkt der Beginn des Kalenderjahrs, in dem die Steuerpflicht eintritt. Die Vorschriften im § 32 Absatz 2 und § 63 über die Zugrundelegung eines anderen Zeitpunkts bleiben unberührt ».

Cette disposition d'origine allemande et reçue en droit luxembourgeois conformément à l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 concernant les impôts, taxes cotisations et droits, a été interprétée par la jurisprudence allemande en ce sens qu'elle ne vise que les événements survenus au cours d'une année civile sans se prononcer sur les événements qui coïncident avec le début de la date-clé, de manière qu'il y a lieu de distinguer si l'événement en cause se passe au début du 1^{er} janvier d'une année ou seulement au cours de cette même journée. Cette jurisprudence est fondée sur les considérations suivantes :

« Der Senat hält in diesen Fällen eine Fortschreibung schon auf den Stichtag für zulässig, auf dessen Beginn die für die Fortschreibung maßgebende Änderung in der Art, dem Wert oder der Zurechnung des zu bewertenden Wirtschaftsgutes eingetreten ist. Er folgt hierbei dem Urteil des Reichsfinanzhofs III 81/37 vom 16. Dezember 1937 (Steuer und Wirtschaft 1938 II Sp. 196), in dem der Reichsfinanzhof zur Neuveranlagung der Vermögensteuer nach § 12 Abs. 1 des Vermögensteuergesetzes 1925 folgendes ausgeführt hat: "Nach Vermögensteuergesetz 1925 § 12 Abs. 1 Satz 2 hat die Neuveranlagung Wirkung für die Zeit vom Beginn des Kalendermonats, der dem Neufeststellungszeitpunkt unmittelbar folgt. Es steht um nichts im Wege, als Monat, der dem Neufeststellungszeitpunkt "unmittelbar folgt, in Fällen, in denen die Neufeststellung auf den Beginn eines Kalendermonats stattfindet, schon den Kalendermonat anzusetzen, der mit dem Neufeststellungszeitpunkt beginnt." Auf Grund dieses Urteils und des Urteils des Reichsfinanzhofs III A 6/33 vom 14. Juni 1933 (Reichssteuerblatt 1933 S. 1347) hat der Senat durch Urteil III 89/58 U vom 9. Januar 1959 (BStBl 1959 III S. 152, Slg. Bd. 68 S. 394) entschieden, daß eine Vermögensänderung, die im Schnittpunkt des ablaufenden und des neu beginnenden Geschäftsjahres liegt, in der Regel für den Feststellungszeitpunkt des Einheitswertes (1. Januar) auch dann noch zu berücksichtigen ist, wenn die Vermögensänderung nicht schon am Abschlußzeitpunkt des vorangegangenen Kalenderjahres eingetreten ist, sondern erst mit dem Beginn des neuen Jahres. Entsprechend dem Urteil des Bundesfinanzhofs III 89/58 U hat der Senat durch Urteil III 428/59 vom 28. September 1962 (Steuerrechtsprechung in Karteiform, Bewertungsgesetz, § 23 Rechtsprechung 8) entschieden, daß bei Neugründung eines gewerblichen Betriebes am Beginn des Kalenderjahres der Nachfeststellungszeitpunkt der 1. Januar dieses Jahres ist. Dieser Grundsatz muß wegen der insoweit inhaltlich übereinstimmenden Vorschriften der §§ 22 Abs. 2 und 23 Abs. 2 BewG auch für Fortschreibungen gelten. Im Streitfall ist dies um so mehr erforderlich, als die Grundlagen für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bereits vor dem 1. Januar 1955 geschaffen worden sind und der Pachtvertrag der Erwerberin mit dem Ablauf des 31. Dezember 1954 endete » (Bundesfinanzhof 18 octobre 1963, III, 152/61, BStBl. 1964, Teil III, S. 2).

Il en découle que le paragraphe 23 (2) BewG est à interpréter en ce sens qu'un événement qui n'est pas censé intervenir au cours de la première journée d'une année civile, mais qui doit prendre effet dès le début de l'année commencée n'est pas à considérer comme étant survenu au cours de l'année, mais comme fait déjà constant au début de l'exercice, de sorte que le 1^{er} janvier de cette année est à considérer comme date-clé du début de l'année qui suit l'événement en question.

Or, en l'espèce, la première résolution de l'assemblée générale extraordinaire des actionnaires de la société demanderesse du 14 décembre 1999 arrêtant l'abandon du régime fiscal sur les sociétés anonymes holding et l'adoption de l'objet social commercial général des sociétés de participations financières « avec effet au 1^{er} janvier 2000 » dans le chef d'une société dont l'exercice social coïncide avec l'année civile est à interpréter en ce sens que le changement du régime fiscal doit prendre effet avec le début de l'exercice social 2000 et donc avec le début de l'année 2000 et non pas seulement en cours de la journée du 1^{er} janvier 2000, hypothèse qui aurait pour effet un exercice social scindé par deux régimes fiscaux différents applicables.

Par voie de conséquence, ce changement de régime fiscal constitue, dans le cadre de l'application du paragraphe 23 (2) BewG, un événement devant prendre effet dès le début de l'année commencée, de manière que le bureau d'imposition a retenu à bon droit le 1^{er} janvier 2000 comme date-clé pour la fixation spéciale de la valeur unitaire de la fortune

d'exploitation comme correspondant au début de l'année civile qui suit la survenance de l'événement.

Cette détermination de la date-clé opérée par le bureau d'imposition ne se heurte pas non plus aux dispositions du paragraphe 63 BewG qui renvoie dans son alinéa (1) au paragraphe 23 BewG pour la fixation de la date-clé à laquelle la consistance et la valeur de la fortune sont à déterminer et qui dispose expressément dans son alinéa (2) que, dans le chef de sociétés clôturant leurs comptes à la fin de l'année civile, les comptes de la fin de l'exercice social sont à mettre à la base de la fixation de la valeur unitaire à la date-clé fixée conformément à l'alinéa (1), cet alinéa (2) devant nécessairement être interprété en ce sens que sont visés les comptes du dernier exercice clôturé avant la date-clé. Le même paragraphe 63 BewG dispose encore que « *der auf den Abschlusszeitpunkt (Absätze 2 und 3) ermittelte Einheitswert gilt als Einheitswert vom Feststellungszeitpunkt* », de manière à consacrer en l'espèce que les comptes finaux de l'exercice 1999 de la société demanderesse sont à mettre à la base de la fixation de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation à la date-clé du 1^{er} janvier 2000.

Il découle des développements qui précèdent que les moyens à l'appui du recours laissent d'être justifiés, de manière que ce dernier est à rejeter comme n'étant pas fondé.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,
reçoit le recours en réformation en la forme,
au fond, le déclare non justifié et en déboute,
condamne la société demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par:

M. SCHROEDER, premier juge,

M. SPIELMANN, juge,

M. SÜNNEN, juge,

et lu à l'audience publique du 13 mars 2006 par le premier juge en présence de M. LEGILLE, greffier.

s. LEGILLE

s. SCHROEDER